



Universitat d'Alacant
Universidad de Alicante

Facultat de Dret
Facultad de Derecho

FACULTAD DE DERECHO

GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

TRABAJO FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO [2014-2015]

Tributación de la indemnización
compensatoria por el trabajo prestado al
hogar en el régimen de separación de
bienes.

AUTOR:

ANA M^a APELLÁNIZ YERRO

TUTOR ACADÉMICO:

DR. D. EMILIO CENCERRADO MILLÁN

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. Resumen y justificación del tema	3
2. La resolución 4828/2010 del TEAC:	4
3. El artículo 41 del Código de Familia de Cataluña. Delimitación y diferenciación respecto de otras figuras.....	6
4. Tratamiento fiscal de la indemnización compensatoria en el IRPF.....	10
4.1. Cuestión previa: Los distintos regímenes matrimoniales	10
4.2. La situación del perceptor de la renta. Calificación de la indemnización compensatoria.....	11
4.2. Reducción de la base imponible. La situación del pagador de la indemnización.	17
4.3. Nueva redacción del artículo 33.3 d) de la LIRPF.	19
5. Tratamiento de la indemnización compensatoria en el ITPAJD	21
6. La indemnización compensatoria. Su extensión a otros territorios.	26
7. Conclusiones	29
8. Bibliografía	31

1. Resumen y justificación del tema

En el presente trabajo, se abordará, a partir de la resolución 4828/2010 del TEAC, la cuestión acerca de la problemática surgida en torno a la calificación de las cuantías percibidas por un cónyuge en concepto de indemnización compensatoria por el trabajo prestado al hogar y los mecanismos a observar para la tributación de esta figura en el IRPF.

A partir de ello, se aprovechará para analizar la figura contemplada por el artículo 41 del Código de Familia de Cataluña y el 1438 CC, y se diferenciarán las mismas de la que regulan el artículo 97 del Código Civil, y 85 del Código de Familia Catalán, haciendo un repaso en torno a las distintas posiciones defendidas por los tribunales a la hora de resolver los problemas fiscales que respecto de una y otra figura han surgido en lo que a la tributación de estas cuantías respecta.

2. La resolución 4828/2010 del TEAC:

El problema que se pretende analizar en el presente trabajo tiene como punto de partida una resolución de la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de Madrid de octubre de 2013, relativa a la tributación en el IRPF de la indemnización percibida por un cónyuge con motivo de su trabajo desarrollado para el hogar o para el otro cónyuge, tras extinguirse el régimen de separación de bienes que regía el régimen económico matrimonial de la pareja.

En los antecedentes de hecho de la resolución, se parte del divorcio de un matrimonio catalán, de tal forma que se aprueba un convenio que, entre otros aspectos, reconoce que la ruptura del vínculo matrimonial genera un desequilibrio patrimonial en perjuicio de la esposa, de tal forma que se acuerda que el marido entregue a la misma la cuantía de 1.100.000 euros. Percibido este importe, la esposa liquidó su IRPF del año correspondiente sin incluir tal compensación por considerar que la misma era susceptible de calificarse a efectos de dicho impuesto como una ganancia patrimonial exenta, siendo éste el punto donde se inicia la problemática.

Tres años más tarde, la reclamante recibió en 2009 un requerimiento de la Agencia Tributaria en virtud del cual, la gestora consideró procedente incrementar sus ingresos del trabajo del ejercicio 2006, que en su momento fueron de 67.116,92 euros hasta 1.167.116,92 euros, como consecuencia de la citada compensación, que fue recibida en concepto de compensación económica como consecuencia del trabajo prestado por ella al hogar. Dicha cuantía fue abonada en metálico por su ex-cónyuge y en relación a la misma la gestora previó una reducción del 40%, por haberse producido durante más de 2 años y no ser susceptible de obtenerse de forma periódica o recurrente, lo que lleva a considerar la misma un rendimiento del trabajo irregular.

Ante tales circunstancias, y al objeto de evitar tal calificación, la interesada alega que la cuantía recibida no debe en ningún caso tributar bajo tal concepto, pues no se está ante una pensión compensatoria en sí misma, sino ante una indemnización por razón de un trabajo prestado al hogar, basada en el artículo 41 del Código de Familia de Cataluña (CFCat), que no se incluye bajo el concepto de pensión compensatoria típico que por su parte recogen los artículos 97 del Código Civil

(CC) Español y 84 del catalán (CCCat), y aportando para ello, toda una serie de argumentos en las que basa la diferenciación entre ambas figuras.

No obstante, y a pesar de estas alegaciones, el 2 de febrero de 2010 el órgano de gestión acordó confirmar la propuesta inicialmente emitida en 2006, por lo que nacía una deuda tributaria a favor de Hacienda Pública que la reclamante estaría obligada a pagar, al reafirmarse este órgano en su calificación de los citados 1.100.000 euros como compensación económica por razón del trabajo, en base al artículo 17.2 LIRPF.

Ante esta primera resolución, el 2 de marzo de 2010 la interesada interpone una nueva reclamación, ahora ante el TEAC, con una argumentación que seguía la línea de la anteriormente comentada, añadiéndose ahora además un nuevo punto, en tanto en cuanto en esta segunda reclamación la afectada sostiene que la cuantía percibida debía ser calificada, a efectos de IRPF, como una variación patrimonial no sujeta a tributación, aplicando el artículo 33.3.d) de la LIRPF. Este precepto establece que las compensaciones recibidas por decisión judicial, como consecuencia de la liquidación del régimen matrimonial, y por concepto distinto a la pensión compensatoria no constituyen ganancia patrimonial, no constituyendo renta para el perceptor.

La resolución dada a esta segunda reclamación por parte del Tribunal se manifestó en la misma línea que la anterior, con añadidura de los argumentos necesarios para descartar la calificación propuesta por la reclamante y que a lo largo del trabajo tratarán de explicarse, de modo que finalmente, el 30 de octubre de 2013 el TEAC confirma la propuesta de liquidación impugnada, por considerarla ajustada a derecho, razonando que los 1.100000 euros recibidos por la reclamante encajan de pleno en la definición de rendimientos del trabajo que realiza el artículo 17.2 f) de la LIRPF, y que por tanto, deben tributar como tal, desestimando así la reclamación interpuesta por la parte afectada.

Finalmente el caso llegó a la Audiencia Nacional a raíz de un recurso que la parte afectada planteó contra la resolución del TEAC de 2010, siendo así que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este tribunal se pronunció al respecto en una sentencia de 3 de diciembre de 2014. En la misma, precisaba la delimitación material de la renta objeto de debate, considerando en el fallo la desestimación del

recurso y la confirmación de la resolución del TEAC, imponiendo además las costas a la recurrente.

3. El artículo 41 del Código de Familia de Cataluña. Delimitación y diferenciación respecto de otras figuras

Con carácter previo al análisis del problema tributario que se ha planteado, se realizará un breve análisis del precepto legal que da pie a la controversia que en este caso se plantea, que es el artículo 41 del Código de Familia catalán, que se expresa en los siguientes términos:

“En los casos de separación judicial, divorcio o nulidad, el cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica, en caso de que se haya generado, por este motivo, una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto”.

Este artículo, por tanto, reconoce la desigualdad que se genera en los supuestos en que, encontrándose los cónyuges en régimen de separación de bienes, se produce la extinción del vínculo matrimonial y la consiguiente disolución del régimen económico, lo que provoca, en los casos en los que uno de ellos se ha dedicado exclusivamente al trabajo del hogar, una materialización de la pérdida de oportunidades profesionales y de promoción económica que durante el tiempo que duró el matrimonio el cónyuge no trabajador ha soportado y que por tanto debe ser compensada.

Este precepto encuentra su antecedente en el artículo 23 de la Compilación del Derecho Civil de Cataluña, que tenía como objetivo compensar la debilitación patrimonial que sufre el cónyuge que se dedica exclusivamente al trabajo para la casa respecto de la parte contraria, que si tiene la posibilidad de progresar laboral y económicamente.

El fundamento del mencionado artículo, por tanto, es doble: Por un lado, remunerar el trabajo en especie que uno de los cónyuges ha prestado a las cargas familiares, y por otro, evitar el enriquecimiento injusto de la parte contraria de la

relación, pues mientras que el cónyuge no trabajador contribuye al sostenimiento de las cargas familiares, cumpliendo con el deber que el artículo 1438CC le impone, el cónyuge trabajador puede prosperar profesionalmente y formar un patrimonio económico que a la parte contraria le estaría de otra forma restringido.

Se trata la presente de una figura que únicamente se prevé en los casos de separación de bienes, que se caracterizan por la incomunicación de las masas patrimoniales, de tal forma que cada uno de los cónyuges hace exclusivamente suyos los bienes que adquiere constante el matrimonio por cualquier título. La misma no tiene cabida en un régimen de gananciales o de participación, pues en estos casos, al disolverse el matrimonio, cada cónyuge participa en las ganancias del contrario en un determinado porcentaje, con independencia de que haya trabajado para el hogar o fuera del mismo, debido a que en estos dos regímenes las masas patrimoniales sí están comunicadas.

En cuanto al importe de la mencionada indemnización es necesario atender al artículo 232.5 del CCat, que contiene un requisito esencial, al exigir, en los casos en los que un cónyuge ha trabajado para la casa sustancialmente más que el otro, para que se abone la mencionada compensación, que el otro haya obtenido “*un incremento patrimonial superior*”, de ahí que sea conveniente continuar analizando el mencionado artículo para averiguar a qué hace el mismo referencia.

Así, y según el punto tres de este mismo artículo, para la determinación del importe de la indemnización se debe atender a la duración de la dedicación al hogar y a la intensidad de la misma, así como al número de años totales de convivencia, tomando en cuenta también si dicha dedicación ha incluido la crianza de los hijos del matrimonio u otras atenciones a familiares que convivan con la pareja.

Una vez apreciados los anteriores elementos, se procede al cálculo de la cuantía de la indemnización, para el que es necesario determinar los patrimonios inicial y final de cada uno de los cónyuges. De esta manera, será posible conocer el incremento patrimonial de cada uno de los cónyuges, y una vez extraído este dato, por diferencia se obtendrá nuevamente la medida del enriquecimiento partible, todo ello calculado según reglas que recoge el artículo 232.6 del CCCat.

Además, según recoge el artículo 232.5 CCCat en su cuarto apartado, la compensación tiene como límite en todo caso la cuarta parte de la diferencia entre los incrementos de los patrimonios de los cónyuges, calculada según las reglas anteriores, aunque cabe la posibilidad de que el juez decida incrementar este importe en los supuestos en los que el cónyuge acreedor sea capaz de probar que su contribución ha sido notablemente superior, por lo que se trata de un límite en cualquier caso revisable.

En síntesis, el contenido del artículo 41 prevé una regla de liquidación del régimen de separación de bienes, incorporando un mecanismo por el cual una parte se puede resarcir de un daño objetivo generado por la pérdida de oportunidades que su dedicación al hogar le ha producido con respecto a la parte contraria.

Se trata pues de un artículo bastante innovador, cuya implicación práctica ha suscitado mayores problemas en Cataluña por ser ésta región, de entre las españolas, una de las que cuenta con mayor experiencia en la regulación del régimen de separación de bienes, que es el que rige por defecto los matrimonios catalanes, a diferencia de otras zonas de la geografía nacional. Se diferencia así Cataluña de estas otras regiones, en las que impera el régimen de gananciales, que permite al cónyuge que no ha contribuido a la adquisición de determinados bienes, o lo ha hecho en menor proporción que el otro, adquirir la mitad de la sociedad de gananciales en caso de la disolución de la misma. En estos casos, la propia cuota que se recibe lleva aparejada esa compensación, lo que no ocurre en los casos de separación de bienes.

Realizada esta primera reflexión en relación al artículo 41 del CFCat, es momento de realizar una serie de precisiones a efectos de delimitar esta figura de otra con la que presenta un cierto grado de similitud, pero de la que debe ser distinguida, que es la pensión compensatoria, prevista en el artículo 84 del CFCat y en el 97 del CC.

En este sentido, lo primero que se debe destacar es que lo regulado por el artículo 97 del CC es una compensación, no una indemnización, que se proyecta hacia el futuro, es decir, su finalidad es evitar que uno de los cónyuges pueda ver perjudicada su situación económica a raíz de la ruptura, de forma que lo que

pretende es garantizar que ese cónyuge mantiene el mismo nivel de vida que conoció durante el matrimonio, aunque la relación ya haya finalizado.

Esta pensión compensatoria tiene por tanto una naturaleza reequilibradora, y en ningún caso el importe de la misma debe ser superior “al nivel de vida que se disfrutaba en el matrimonio”, o “el que pueda mantener el cónyuge obligado al pago”, según matiza, por su parte, el artículo 84 del CFCat.

En cambio, el fenómeno que regula el artículo 41 del CCCat encaja mejor dentro de la figura de la indemnización que dentro del concepto de compensación anteriormente expuesto, y no se otorga con una visión prospectiva, como sí sucede con la pensión compensatoria, sino que su visión se enfoca hacia el pasado, pretendiendo compensar el trabajo de dedicación familiar exclusiva en el régimen de separación de bienes, durante la vigencia del mismo y hasta su extinción.

El dato quizá relevante a efectos de verificar la independencia entre una y otra figuras viene dado por la compatibilidad de las mismas, por lo que, al ser cada una de ellas pretensiones independientes susceptibles de ser esgrimidas por la parte, ambas pueden ser solicitadas en el mismo procedimiento de forma conjunta, y no necesariamente de forma alternativa o subsidiaria. Además, ambas tienen que ser tenidas en cuenta mutuamente a efectos de determinación de su cuantía, siendo este un aspecto que prevé específicamente el Código de familia de Cataluña que, al determinar el modo de calcular la indemnización compensatoria, establece que el juez viene obligado a tener en cuenta “*en su caso, la compensación económica regulada en el artículo 41*”, según recoge el 84.2 d) del mencionado Código. Se pronuncia en una línea muy semejante el artículo 232-10 del CCCat cuando establece que “*el derecho a la compensación económica por razón de trabajo es compatible con los demás derechos de carácter económico que corresponden al cónyuge acreedor y deben tenerse en cuenta para fijar estos derechos y, si procede, para modificarlos*”

4. Tratamiento fiscal de la indemnización compensatoria en el IRPF.

4.1. Cuestión previa: Los distintos regímenes matrimoniales

Siguiendo en la línea comparativa que hasta el momento se ha venido exponiendo entre los distintos regímenes y figuras, se ha creído conveniente comenzar este punto señalando brevemente las diferencias entre los regímenes de gananciales y de separación de bienes, siendo así que esa distinta esencia entre uno y otro es lo que fundamenta precisamente la existencia del artículo 41 CFCat que se está analizando.

Comenzando por el primero de estos regímenes, es posible señalar que en la sociedad de gananciales, la titularidad de los bienes del matrimonio es compartida. Por ello, según destaca la ley del IRPF en su artículo 33.2, apartado b), no existe alteración en la composición del patrimonio en los casos de disolución de la sociedad de gananciales, sucediendo lo mismo en el régimen económico matrimonial de participación, de forma que en estos dos casos no se registra ningún tipo de renta en concepto de variación patrimonial, que obligue a los cónyuges a modificar su tributación, pues lo único que tiene lugar en estos casos es una mera especificación de derechos.

Lo que rige pues en el IRPF en relación con la liquidación de estas sociedades conyugales son los principios de neutralidad y diferimiento del impuesto, al entenderse que en estas situaciones los elementos patrimoniales se traspasan de uno a otro cónyuge en las mismas condiciones fiscales con las que contaban antes de disolverse la unión matrimonial.

Esta situación es distinta de aquella que el legislador ha previsto en los casos de separación de bienes, en los que no se da la circunstancia anterior de titularidad compartida, sino que lo que tiene lugar es el trasvase de bienes de uno a otro cónyuge, lo que sí tiene efectos en el IRPF de los contribuyentes.

4.2.

En términos de tributación, la compensación económica por razón del trabajo prevista en la legislación catalana ha sido calificada de diversas maneras, y respecto a la misma existen teorías de distinta índole. Algunas la tratan como una pensión compensatoria normal o una anualidad por alimentos, calificándola como un rendimiento del trabajo, mientras que otras la consideran una ganancia patrimonial a la que aplicar la excepción que prevé el artículo 33.d) de la ley del IRPF y que a posteriori se comentará.

4.2. La situación del perceptor de la renta. Calificación de la indemnización compensatoria.

Con carácter previo al análisis de las posturas más originales en lo que al tratamiento de la indemnización del artículo 41 respecta, debe comentarse que, dada la inexistencia de referencia alguna respecto a la calificación de dicha figura en la norma tributaria, tradicionalmente la mayor parte de situaciones en los que se planteaba este problema se solventaban calificando la misma de forma análoga a una pensión compensatoria típica y haciéndola tributar por esta vía, o en cualquier caso, como una anualidad por alimentos. Por este motivo, se ha considerado oportuno referir de forma breve el sistema de tributación de estas dos figuras.

En primer lugar, y por lo que hace referencia a la pensión compensatoria del artículo 97 del CC o del 84 del CFCat, para quien la recibe ésta es una renta sujeta a IRPF que la norma tributaria en virtud del artículo 17.2 f) de la ley califica como rendimiento del trabajo y va a la base imponible general, con independencia de que medie o no decisión judicial, a diferencia de lo que sucede en el caso del que ha de abonarla. Para el pagador, por su parte, si la pensión compensatoria se abona debido a una decisión judicial, cabe la reducción de la misma de su base imponible general, y a posteriori la del ahorro, no sucediendo esto en caso de que dicha decisión judicial no conste, tal y como establece el artículo 55 de la ley de IRPF: *“Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible”*.

En lo que a la tributación de la anualidad por alimentos respecta, los contribuyentes que abonan anualidades de alimentos, salvo que sean a favor de sus

propios hijos (en cuyo caso no son reducibles) y satisfechas por decisión judicial, pueden reducir estas cuantías de su base imponible, aplicándose estas inicialmente a la base general, y en caso de que quede algún remanente a la renta del ahorro, no pudiendo ninguna de las dos resultar negativa como consecuencia de dicha aplicación. Desde el lado de los perceptores, en el caso de los hijos, esas rentas están exentas (artículo 7 k) de la LIRPF), pero sólo si se satisfacen por decisión judicial, pues si la fijación de las mismas es el resultado de un acuerdo entre los progenitores, dicha exención no tiene cabida.

Así, tanto si se opta por equipararla a una pensión compensatoria típica como si se iguala a una anualidad por alimentos, en ambos casos se estaría calificando la renta obtenida como un rendimiento del trabajo por definición legal. Estos están integrados por todos aquellos supuestos atípicos que, no encajando estrictamente dentro del concepto general de rendimientos de trabajo personal, han sido incluidos en esta categoría directamente por el legislador. Así sucede, por ejemplo, con las pensiones compensatorias entre cónyuges y las anualidades por alimentos, salvo en los casos en que estas estén exentas, según las letras j) y k) del artículo 7 de la ley del IRPF

Si bien inicialmente fueron estas dos tendencias calificativas las que guiaron el sistema de tributación de la indemnización compensatoria, con el transcurso del tiempo y su mayor incidencia práctica, han ido surgiendo nuevos planteamientos en torno a la calificación de la misma.

Por poner un ejemplo, puede encontrarse un artículo del año 2002 de VILLALTA J. ¹jurista catalán especialista en impuestos y derecho de familia, en el que se notaba ya entonces una evolución en lo que al tratamiento fiscal de esta figura respecta. Así, el autor menciona como en un principio la misma se consideraba como “*una contribución a las cargas familiares*”, término que no se considera de forma expresa en el ámbito fiscal, de tal forma que la administración tributaria, ante la confusión generada por tales situaciones, solía optar por desviar esta figura propia del artículo 41 a otras afines que la ley fiscal sí que contempla específicamente, como las de alimentos o la propia pensión compensatoria, o las

¹ Vilalta Garcés, Jordi. “El tratamiento fiscal de la compensación económica del artículo 41 del CFCAT, Disponible en <http://www.venturagarcés.com/cat/publicaciones/download.php?id=31&id2=1&nom=31> un primer paso” en Ventura-Garcés

calificaba como “*rentas derivadas del convenio de separación*”, según se expone en el artículo, y tal y como se ha venido comentando en el presente trabajo.

Ahora bien, este autor, mencionaba en su artículo que desde el 1 de enero de 2002, fecha en que resultó aprobada la letra d) del artículo 33.3 del IRPF la situación había cambiado, de tal forma que a partir de esta fecha las cuantías percibidas en virtud del artículo 41 no acarrearían costes en términos de IRPF, por no producir las mismas alteraciones patrimoniales. La opinión de este autor por tanto, era pasar de una calificación de la renta como un rendimiento del trabajo, a una calificación como ganancia patrimonial exenta.

Conforme a esta visión, parece ser que la opinión de Vilalta no es en absoluto singular, sino que un gran número de juristas de opinan en este mismo sentido. A efectos meramente ejemplificativos, destacar la opinión de REGUÉ, J²., socio director del Centro de Coordinación de Criterios del Área Fiscal de Cuatrecasas, que en un artículo publicado en el diario El Mundo en 2013, relativo a la consultoría fiscal, respondían a la pregunta de un lector, que las cantidades recibidas por el cónyuge con motivo de compensación por razón del trabajo en el hogar “*no tienen acomodo en la norma fiscal por lo que no quedan encuadradas como rendimiento del trabajo ni tampoco reducen la base imponible del pagador. Por exclusión, una interpretación razonable sería incluirlas en la categoría de las ganancias patrimoniales pero aplicando la exención del art. 33.3.d) de la ley del IRPF*”.

No obstante, y a pesar de estas opiniones, las interpretaciones defendidas por los mencionados letrados no coinciden con los tribunales en lo que al análisis de la letra d) del artículo 33.3 de la ley de IRPF respecta.

Así, y hasta la sentencia del matrimonio barcelonés que es objeto de análisis en el presente trabajo, la práctica jurídica se inclinaba por calificar esta renta como una ganancia patrimonial excluida de tributación, como bien han expuesto estos juristas. La situación cambia radicalmente a partir de 2013, cuando el TEAC decide calificar la misma como un rendimiento del trabajo en su resolución del 30 de octubre, modificando así los criterios de calificación. Con esta calificación como rendimientos del trabajo, el TEAC establece una equiparación entre la

² Regué, Javier. “Cuatrecasas responde a los lectores en materia fiscal” en *El Diario el Mundo* (2013) Disponible en <http://www.elmundo.es/elmundo/2013/06/12/economia/1371022520.html>

indemnización compensatoria del artículo 41 y la pensión compensatoria común o la anualidad por alimentos, a pesar de que reconozca que la naturaleza de una y otra sean distintas.

Para comenzar con el análisis del problema, es preciso destacar en primer lugar la consulta vinculante de la DGT nºV117-2007, en virtud de la cual este órgano reconoce la distinta naturaleza entre la pensión del artículo 97 CC y la del 41 CFCat.

Precisamente esta consulta, y la confirmación que realiza sobre la distinta naturaleza de ambas figuras es lo que sirve de apoyo a la contribuyente, que cita la misma en su argumentación, para alegar la improcedente calificación de los 1100.000 euros recibidos de su excónyuge como rendimientos del trabajo, enfrentándose así al órgano de gestión.

La administración tributaria, sin embargo, se opone a este planteamiento, alegando que aunque reconoce la distinta naturaleza entre ambas figuras, *“ello no es impedimento alguno para que sea calificada como rendimiento del trabajo, o, cuanto menos, como una renta proveniente del trabajo, aunque sea al margen de una relación laboral strictu sensu”*

Sentadas estas posturas, de lo que está absolutamente convencido el TEAC es de que, en todo caso se está en presencia de una renta y por tanto, ello constituye el hecho imponible del IRPF, por lo que es necesario resolver el problema de calificación.

Para confirmar esta idea, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2005, correspondiente al recurso de casación nº 32/2003, en la que se determina claramente el objeto del IRPF, y de la que se extrae la afirmación de que, en principio, todo rendimiento constituye una renta, sea del tipo que sea, incluso aunque no esté específicamente recogido en el IRPF, que en determinados casos sólo contempla algunos sucesos a modo ejemplificativo, pero en ningún caso excluye otros rendimientos no expresamente previstos.

Así, y descartando desde un primer momento que se esté ante cualquiera de las rentas exentas del artículo 7 de la LIRPF, los 1.100.000 euros percibidos han de ser calificados en uno de los cinco componentes que integran la renta de los

contribuyentes, sea como rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas o como ganancia patrimonial.

Así, la calificación como rendimientos del trabajo que propone la administración tributaria, según el artículo 17.2 de la LIRPF correspondería a aquellas *“contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutario y no se consideren rendimientos de actividades económicas”*, mientras que las ganancias y pérdidas patrimoniales son variaciones patrimoniales manifestadas con ocasión de cualquier alteración en la composición de dicho patrimonio, salvo que la propia ley los califique como rendimientos, con lo que es un concepto definido en términos residuales, a modo de cláusula de cierre.

Dicho esto, lo que la contribuyente alega es la improcedencia de la calificación realizada por el órgano de gestión, afirmando que en estos casos no existe relación de trabajo y, por tanto, no procede calificar esta renta como un rendimiento de este tipo.

Así, acudiendo al Derecho laboral, el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores establece que el trabajador será aquel que *“que voluntariamente preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”*, aspecto especialmente controvertido en el caso que nos ocupa, pues para que dicha analogía cupiera, ello nos obligaría a crear una ficción, en virtud de la cual el cónyuge que satisface la pensión sería considerado como el “empresario”, quien dirige la empresa, que en este caso identificamos como el hogar, mientras que la contraparte tendría que verse desde la perspectiva de un mero empleado, sujeto a la dirección y mando del anterior, con la problemática que ello provoca.

Además, tradicionalmente el Derecho laboral ha establecido como presupuestos básicos de la relación laboral, entre otros, la dependencia y la ajenidad, aspectos que puede decirse no concurren específicamente en este caso, en tanto en cuanto la actividad que es objeto de indemnización en este caso se refiere al cuidado de los hijos del matrimonio y el hogar común, una tarea que, según el artículo 1.1. del Código de Familia, debe ser compartida por ambos cónyuges, en tanto en cuanto

ambos tienen los mismos derechos y deberes matrimoniales, siendo así que la propia norma laboral, en el artículo 1.3 3) del ET establece que están excluidos del concepto de laboralidad *“Los trabajos familiares, salvo que se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo. Se considerarán familiares, a estos efectos, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción”*.

El fundamento de esta exclusión, según expone MERCADER, J.R.,³ Catedrático de Derecho del Trabajo de la Universidad Carlos III de Madrid, se debe a que en estos casos el requisito de ajenidad no concurre de forma evidente, afirmando que en tales situaciones *“no se trabaja para otro, sino para la familia de la que se forma parte. La prestación del trabajo se produce en el seno de una comunidad de intereses, en la que se pone en común el trabajo, y todos adquieren los beneficios o las pérdidas, que pasan a un fondo familiar común”*.

No obstante, y a pesar de la contundencia de las anteriores afirmaciones, el TEAC considera que, con independencia de lo que el derecho laboral pueda haber establecido, la delimitación de los rendimientos del trabajo como componentes de la renta supera los supuestos de las relaciones típicas laborales, lo que permite incluir contraprestaciones que, cualquiera que sea su denominación o su naturaleza deriven de forma directa o indirecta del trabajo personal, siempre que no sean rendimientos de actividades económicas. Ello permite considerar en estos casos como rendimientos del trabajo contraprestaciones que incluso no derivan de una relación laboral expresa, pero en las que sí existe un trabajo personal, como en los casos de las percepciones recibidas por los albaceas, repartidores de herencias, sacerdotes, bomberos voluntarios, jueces de paz, senadores, etc., que son casos en los que no se da la relación laboral strictu sensu, y sin embargo las percepciones se califican a efectos de IRPF como rendimientos del trabajo.

³ Mercader Uguina, Jesús. *en Lecciones sobre el Derecho del Trabajo* (Tirant lo Blanch, 2014)

4.2. Reducción de la base imponible. La situación del pagador de la indemnización.

Sentado esto el TEAC analiza también la situación del pagador de la renta, cuestionándose la procedencia o no de la reducción, para aquel que satisface la indemnización. En relación a esto, la ley tributaria establece, en su artículo 55 que las pensiones compensatorias a favor del cónyuge pueden ser objeto de reducción de la base imponible, pero nuevamente aparece la problemática antes aludida: ¿Hasta que punto podemos equiparar la pensión compensatoria de la indemnización por razón de trabajo prestado al hogar?

Para introducir la postura de la DGT, se menciona inicialmente la consulta nºV117-2007. En ella, lo que se plantea es una problemática diferente a la que acontece en la resolución que es objeto de estudio: Se trata de un convenio regulador del divorcio de un matrimonio, aprobado judicialmente, que establece que uno de los cónyuges debe abonar al otro una determinada cuantía en concepto de indemnización compensatoria por el trabajo prestado al hogar. Ante ello la parte contraria realiza el pago enajenando la que hasta entonces había sido vivienda conyugal, que es de su propiedad, e imputa parte de la ganancia al pago de la correspondiente indemnización.

Ante estas circunstancias, el obligado al pago realiza una consulta a la DGT en la cual solicita descontar de la declaración del IRPF la ganancia obtenida por la enajenación de la vivienda, al haberse imputado la misma al pago de la indemnización al otro cónyuge, basándose para ello en el artículo 55 de la ley del IRPF. Sin embargo, la DGT, al resolver esta consulta, interpreta que en este caso, la indemnización lo es por el artículo 41 del CFCat, y no puede ser tratada por tanto como una pensión compensatoria, por lo que niega la procedencia de la solicitada reducción.

Como ésta, pueden hallarse otras consultas similares en las que la DGT niega la procedencia de la mencionada reducción en los casos de indemnización por razón de trabajo, ya que considera que literalmente ésta no es una pensión compensatoria. Otros ejemplos se recogen en las resoluciones vinculantes de 8 de junio de 2010 (NºV 1265/2010), o la de 24 de febrero de 2004 (nº391/2004) de la DGT. La

primera de ellas establece que *“Al no tratarse de la pensión compensatoria a que se refiere el artículo 97 del Código Civil (Común) como el artículo 84 del Código de Familia (Catalán), no resulta aplicable la reducción en la base imponible que para las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos (con excepción de las fijadas a favor de los hijos) satisfechas por decisión judicial”*, y de similar forma se pronuncia la segunda consulta citada. El fundamento básico que guía este parecer es similar en todas las consultas, y se refiere a la distinta naturaleza de las pensiones de los artículos 41 CFCat y 97 CC.

No obstante, en la resolución que está siendo analizada, y que sirve de base a este trabajo, el TEAC se guía por un criterio diferente. Así, considera oportuno tener en cuenta las sentencias dadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que soluciona la problemática de forma diametralmente opuesta. Así, es posible encontrar un elevado número de sentencias en los que esta institución, en lugar de separar ambas figuras, equipara el 97 del CC y el 41 del CFCat, lo que le permite, por un lado, clasificar a esta última renta como rendimiento del trabajo, que incrementa la base imponible del que la percibe, y consecuentemente con ello, admitir la reducción de la cuantía abonada en la base imponible de aquél que la satisfizo.

Con esta postura, el TSJ de Cataluña da cumplimiento al principio de capacidad contributiva del contribuyente, que inspira la regulación del IRPF, de tal forma que la mayor o menor carga tributaria que éste supone al contribuyente varía en función de sus ganancias y otras circunstancias personales.

Dicho esto, y dado que como ya se expuso en el punto anterior, el TEAC ha considerado oportuno clasificar la cuantía objeto de disputa como rendimiento del trabajo, con la consiguiente equiparación de los artículos 41 CF y 97 CC a efectos tributarios. En mi opinión, el impedir ahora la reducción de la misma en la base imponible del pagador afirmándose en esa distinta naturaleza de las rentas resultaría un argumento incoherente que el propio tribunal no puede permitirse, a la par que contrario al principio de capacidad contributiva anteriormente expuesto. De actuarse así, se estaría incrementando la base imponible del cónyuge perceptor, que ha obtenido un rendimiento, mientras que por el contrario no se estaría considerando la pérdida que sufre aquél que abona la renta, lo que contravendría este principio.

4.3. Nueva redacción del artículo 33.3 d) de la LIRPF.

Por otro lado, la contribuyente alegó también en su defensa que la calificación adecuada para la renta percibida era la de alteración patrimonial no sujeta, tratando así de evitar la tributación de la renta percibida en aplicación del artículo 33.3d) de la LIRPF.

Este artículo que aparece en la ley del IRPF en el apartado relativo a las ganancias patrimoniales, establece, que no se considera que exista renta de este tipo *“En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges”*, indicándose que dichas compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible del que las paga, ni tampoco constituirán renta para el que las percibe, y en ningún caso se actualizarán en estos supuestos los valores de los bienes en su caso adjudicados.

Esta definición que engloba cualquier tipo de adjudicaciones, “dinerarias o mediante adjudicación de bienes”, es la que se encuentra en vigor en la actual ley del IRPF, a raíz de la modificación que se practicó en la misma por la *Ley 26/2014, de 27 de noviembre* de modificación de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

La modificación a la que estamos haciendo referencia entró en vigor en enero del presente ejercicio 2015, por lo que la definición que se acaba de mostrar no fue la que los tribunales en su momento tuvieron en consideración a la hora de resolver el asunto. En este sentido, la redacción del artículo en el momento en que se enjuiciaron los hechos se expresaba de la siguiente forma, en el artículo 31.3 d) del Real Decreto Legislativo 2/2004:

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos (...)

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Como se observa, la modificación del artículo que actualmente tiene vigencia incide en el punto de que la adjudicación puede ser de cualquier tipo, en dinero o especie, sin embargo, esta especificación no se recogía tal cual en el momento en que se enjuiciaron los hechos, motivo que dio pie a que el tribunal interpretara la norma de forma distinta.

Así, en la resolución del asunto, el TEAC interpretó que en el presente caso, la exención resultaba procedente única y exclusivamente en los supuestos en los que hubiera tenido lugar la adjudicación de un determinado bien o derecho, pues solamente en estas circunstancias podría haber tenido lugar una posible alteración patrimonial, que podría dar pie a una ganancia que el legislador considera oportuno no hacer tributar en ese momento, sino en otro posterior. Esto es matizado por el TEAC, que afirma en su resolución que lo que tiene lugar en estos casos no es un supuesto de exención tributaria, sino más bien un caso de diferimiento de la tributación. De esta forma, la posible ganancia que en su caso pueda haberse generado no tributará en el momento de la adjudicación del bien, sino que se difiere a un momento posterior en el tiempo, cuando dicho bien o derecho se transmita por el cónyuge beneficiario.

Así, concluye el TEAC, que incluso aunque se hubiera optado por calificar la renta percibida como una ganancia patrimonial, en cualquier caso la aplicación el apartado 31.3 d) del Real Decreto Legislativo 3/2004 no tendría en absoluto cabida, pues en estos casos se está analizando el pago de una determinada cuantía de dinero, 1.100.000 euros, y no de la adjudicación de ningún bien, por lo que concluye el TEAC que *“no hay ganancia patrimonial alguna que quepa diferir en un momento posterior”*, en estos casos, la propia naturaleza del soporte físico en que se paga la indemnización impide que a la misma se le pueda aplicar el diferimiento.

A mi juicio, esta interpretación que el TEAC realizó en su resolución del 30 de octubre de 2013 fue excesivamente estricta, al limitar la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial a los supuestos de adjudicación de bienes y derechos, y es que no considero que pueda en absoluto evidenciarse una intención clara del legislador en tal sentido según la redacción del artículo en sus propios términos, pues según la RAE, adjudicación, que es el sustantivo propio correspondiente al efecto de adjudicar, hace referencia a *“Declarar que una cosa corresponde a una persona, o*

conferírsela en satisfacción de algún derecho”, siendo así que no creo que de esta definición pueda bajo ningún concepto inferirse que esa adjudicación tenga que ser en uno u otro efecto. Además, y como punto de apoyo a lo que estoy diciendo, tenemos la reforma que se practicó sobre el mencionado artículo, y a la que se ha hecho referencia en un momento anterior, que entró en vigor en enero del año 2015, a partir del cual se reconoce la exención a adjudicaciones de cualquier tipo, sean éstas en dinero o en especie.

Por otro lado, dejando aparte el punto sobre la forma de la adjudicación, razona el TEAC que incluso en el hipotético caso de que el pago se hubiera efectuado en su caso mediante la adjudicación de bienes y derechos, tampoco se estaría aquí ante ganancia o pérdida patrimonial, pues en cualquier caso, el matiz del artículo es claro, ya que la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial se circunscribe a los casos en los que la renta se genere “por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges”, y en este caso, el TEAC se ha manifestado conforme con la interpretación civilista del TSJ de Cataluña y su equiparación, a efectos fiscales, de ambas figuras, por lo que en este caso, esa distinta causa no concurre.

No ha sido, no obstante, el TEAC el único en pronunciarse en este sentido. Destacamos, por ejemplo, la consulta vinculante a la DGT V1265-10 en la que se analiza la liquidación del régimen matrimonial de separación de bienes de un matrimonio, en el que, entre otras operaciones, se produce un pago de parte de uno de ellos hacia la parte contraria con razón en el artículo 41 del Código de Familia afirmando que no cabe tratar fiscalmente esta renta como una ganancia patrimonial, por los mismos motivos que se han aducido anteriormente, lo que muestra la coincidencia argumentativa entre ambos órganos.

5. Tratamiento de la indemnización compensatoria en el ITPAJD

Llegados a este punto, se ha de considerar la posibilidad de que la mencionada indemnización se pague, no mediante la entrega de una determinada cuantía como sucede en la sentencia analizada, sino a través de la adjudicación de un bien concreto.

Así, como el propio artículo 41 del CFCat señala, aunque con carácter general la compensación ha de satisfacerse en metálico, cabe la posibilidad de que, a través de un acuerdo inter partes, entre los herederos de éstas o por decisión judicial justificada, el pago se materialice mediante la entrega de bienes del cónyuge obligado a la contraparte.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 232-8 del CCCat, que regula la forma de pago de la compensación por el trabajo para la casa, estableciendo que, preferentemente, la misma ha de abonarse en metálico, si bien reconoce la posibilidad de que la misma se materialice mediante adjudicaciones de bienes en las dos circunstancias concretas que mencionaba igualmente el artículo 41 como excepciones a la regla general de pago: acuerdo de las partes o los herederos de éstas, o decisión judicial a instancia de las mismas.

En estos casos, a diferencia de lo que se analizó en los apartados anteriores, el impuesto que entra en juego desde el punto de vista fiscal es el ITPAJD, cuyo artículo 45.1.B, en su punto tercero, establece que estarán exentas "*Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales*".

En este sentido, cabría en un primer momento pensar que dicha exención no resulta aplicable al caso que está siendo analizado, en tanto el régimen económico que impera en el mismo es de separación de bienes, al respecto de lo cual existen distintos posicionamientos:

La postura tradicionalmente defendida por la DGT, interpreta literalmente el precepto anterior, por lo que considera que no cabe aplicar este artículo en los casos en que el régimen económico matrimonial pactado sea el de separación de bienes, al ser esto una analogía prohibida por el artículo 14 de la Ley General Tributaria, que afirma que no es posible emplear la analogía a fin de ampliar "*más allá de sus términos estrictos*" cuestiones relativas al hecho imponible, exenciones y otros beneficios, bonificaciones o incentivos.

Así, son numerosas las resoluciones de la DTG en las que se reitera tal interpretación. Un ejemplo de ello es la consulta V0105/06, de fecha 19 de enero de ese año, en la que se plantea a la DGT si la exención que recoge el artículo 45.1.B) del

impuesto es susceptible de aplicarse no únicamente al régimen de gananciales, sino también al resto de regímenes matrimoniales de nuestro sistema jurídico.

En este sentido, la DGT resuelve afirmando que no tiene cabida la aplicación de dicha exención a los cónyuges con separación de bienes, afirmando que *"entender que el artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD se refiere a todos los matrimonios contradice las reglas de interpretación contenidas en el artículo 3.1 del Código Civil"*, y alega que, en el caso de que el legislador hubiera verdaderamente deseado extender esta exención a todos los matrimonios, se habría referido a estos como tales, y no como "sociedad conyugal".

Al respecto de tal afirmación, es conveniente realizar una matización, y es que la sociedad de gananciales viene caracterizada por un régimen especial que no se desprende del resto de sociedades típicas de nuestro ordenamiento jurídico. Así, la sociedad de gananciales está configurada como una sociedad de tipo germánico, lo que significa que en el seno de la misma no existen cuotas mientras dicha sociedad mantenga su vigencia, de tal forma que los cónyuges únicamente reciben su mitad correspondiente una vez la sociedad se disuelve y se atribuyen por partes iguales las ganancias o beneficios. En este sentido, se diferencia la sociedad de gananciales de la sociedad típica del Código Civil español, que es la comunidad de bienes romana, en la que sí existen las cuotas y se reconoce a los miembros el derecho a exigir la división de la cosa común en todo momento.

Por este motivo, y partiendo de la diferenciación conceptual que se acaba de exponer, la DGT ha reiterado en numerosas ocasiones la improcedencia de aplicar la exención a sociedades distintas a la propia sociedad ganancial, y buena muestra de ello es la consulta V0771-05 de 6 de mayo de 2005, relativa a la posibilidad de aplicar la exención mencionada en un supuesto de disolución de una comunidad de bienes integrada por dos personas que constituyen una "unión de hecho", a lo que la DGT responde de forma negativa, afirmando, respecto a la exención cuya aplicación aquí se debate que *"para aplicar la exención en lo que a adjudicaciones se refiere, no es suficiente la disolución de cualquier comunidad de bienes, sino que es requisito imprescindible que se produzca la disolución de una sociedad conyugal, que es lo que exige el precepto. Además, tales adjudicaciones deben efectuarse bien en pago de las aportaciones que hicieron previamente a favor de la sociedad conyugal, bien en pago*

de su haber en la sociedad de gananciales.”, de tal forma que en este caso la comunidad se debe tratar como cualquier otra comunidad romana de las reguladas en el CC., sin que sea este beneficio aplicable.

Realizada esta puntualización, y retomando la consulta V0105/06 antes mencionada, afirma la misma que la única posibilidad en virtud de la cual cabría extender esta exención a los supuestos de separación de bienes sería mediante el recurso a la analogía, que no obstante debe ser descartado, argumentando que, si bien es cierto que esta figura es admitida con carácter general por el derecho tributario, hay que considerar no obstante el artículo 14 de la LGT, que restringe su aplicación en los casos en que el recurso a la misma tenga por objeto extender el hecho imponible gravando supuestos que la ley no recoge expresamente, o para aplicar deducciones, reducciones, o exenciones como es el caso que nos ocupa.

Pueden localizarse además numerosas consultas de la DGT en la que la misma se pronuncia en un sentido similar, negando la procedencia de la mencionada exención en los casos de separación de bienes, tal y como se observa en la consulta V0129-10 de 27 de enero, que afirma *"la exención regulada en el artículo 45.IB).3 del texto refundido de la Ley del impuesto no puede aplicarse a comunidades de bienes de cónyuges en separación de bienes"*, entre otras.

Ahora bien, vistos estos razonamientos de la DGT, cabe mencionar que, tradicionalmente, y hasta el controvertido pronunciamiento del Tribunal Supremo en abril de 2010, existieron otros posicionamientos jurisprudenciales que mostraban una interpretación distinta del artículo, destacando especialmente la posición del TSJ de Cataluña, que en un gran número de sentencias extiende la aplicación de la mencionada exención a otros regímenes económicos matrimoniales, ignorando por tanto la literalidad del propio precepto.

Como ejemplo de este otro tipo de posicionamientos, es posible citar la STSJ de Cataluña del 4 de abril de 2002. En la misma, el tribunal razona alegando que *" del mismo modo que el Derecho civil por imperativo constitucional protege a la familia, el Derecho fiscal prolonga esa protección a las complejas relaciones económicas que generan las situaciones de crisis (separación, nulidad o divorcio) al aplicar una exención tanto a las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, como a las originadas en otros regímenes distintos al de*

gananciales -o cualquiera otro de comunidad regulado en el Derecho foral-, y entiende que no existe ningún tipo de prohibición que impida aplicar este beneficio a otros regímenes económicos matrimoniales, sobre la base en este argumento de protección a la institución familiar.

En este sentido, hasta el año 2010, el TSJ de Cataluña se mostraba favorable a ampliar los beneficios de la exención regulada en el artículo 45.1.B) de la ley, argumentando que, en caso de que no se permitiese tal extensión, se estaría en una circunstancia de constitucionalidad dudosa, que podría transgredir el artículo 14 de la CE.

Aunque el TSJ de Cataluña mantuvo esta línea jurisprudencial durante un largo periodo de tiempo, abogando por aplicar los beneficios fiscales de la ley a modalidades que no eran estrictamente sociedades gananciales, las circunstancias cambian a partir de la promulgación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2010, que sienta doctrina en el sentido defendido por la DGT, afirmando que *"En el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, y previsto en el artículo 45.1.B) 3 del R.D. Legislativo 1/1993, la exención de tributos únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal); por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes"*

Se trata esta de una sentencia de relevancia incuestionable, siendo así que es este caso el primero en el que el Supremo aborda la problemática analizada, a pesar de los muchos años de interpretaciones contradictorias entre la literalidad interpretativa por la que se decantaba de la DGT y que ya ha sido expuesta y la interpretación flexible y extensiva del TSJ de Cataluña.

En esta sentencia, el supremo en contraposición con la tendencia del TSJ, avala la realización de una interpretación literal de la norma, considerando que la misma hace referencia única y exclusivamente a la sociedad conyugal, que como ya se ha explicado, sólo existe en los casos de régimen de gananciales, por lo que no es susceptible el aplicar la misma a todos aquellos supuestos que queden fuera del mencionado régimen, ni siquiera mediante la alusión al argumento de protección de la familia al que el TSJ de Cataluña recurría en sus sentencias.

Por lo tanto, en esta sentencia, el Supremo insiste en tratar el régimen de separación de bienes como si de la disolución de cualquier otra comunidad de bienes se tratase, sin que pueda tener lugar la aplicación de la mencionada exención, y sentando doctrina en lo que a este punto respecta.

6. La indemnización compensatoria. Su extensión a otros territorios.

Llegados a este punto, cabe preguntarse a continuación si, excluyendo Cataluña, en el resto del territorio nacional sería posible que se suscitaran situaciones similares a la anteriormente analizada, así como el tratamiento fiscal que en cualquier caso debiera darse a las mismas.

Desde un punto de genérico, es preciso resaltar en primer lugar el artículo 1438 CC, que establece que los cónyuges contribuirán al sostenimiento de las cargas del matrimonio, y lo que es más, *“el trabajo para la casa será computado como contribución a las cargas y dará derecho a obtener una compensación que el Juez señalará, a falta de acuerdo, a la extinción del régimen de separación”*

Respecto al reconocimiento de esta figura en el régimen común, resulta especialmente significativa la Sentencia del Tribunal Supremo 4874/2011, que establece que no será necesario que exista enriquecimiento por parte del cónyuge deudor para que la compensación por trabajo doméstico deba ser abonada, por lo que descarta la exigencia de tal enriquecimiento para que la indemnización sea procedente, a diferencia de lo que sucede en la regulación catalana, en que dicha diferencia sí debe ser tenida en cuenta, siendo además uno de los parámetros clave a la hora de fijar la cuantía de la misma, que atiende, según las reglas del artículo 232-5 en su apartado primero a que haya habido un “incremento patrimonial superior”.

Vista esta norma general, procede a continuación repasar brevemente los ordenamientos jurídicos forales de nuestro país a efectos de verificar si esta figura de la indemnización por razón de trabajo para la casa se contempla, y el tratamiento fiscal que se concede en cualquier caso a la misma.

Así, tal y como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo 4874/2011 de 14/07/2011, el régimen de separación de bienes aparece regulado en cinco de los ordenamientos jurídicos españoles y no todos admiten la compensación, ni los que la admiten, le atribuyen la misma naturaleza.

Comenzando por las Islas Baleares y Aragón, ninguno de estos dos ordenamientos jurídicos reconocen la figura que está siendo analizada: En el caso balear, no se ha previsto ningún precepto específico que contemple la indemnización por razón de trabajo para el hogar, no cupiendo en estos casos la aplicación supletoria del derecho común y del artículo 1438, tal y como reconoce el TSJ de Baleares en una sentencia de 3 de septiembre de 1998 en relación a la aplicación en este caso del artículo 1320 del CC, argumentando que en cualquier caso, el ordenamiento balear mostraba una regulación coherente, suficiente y completa, que no precisaba ser completada por ninguna otra.

Tampoco en Aragón se reconoce la figura, que no aparece en la Ley 2/2003 de 12 de febrero de régimen económico matrimonial y viudedad, al no prever la misma dicha compensación y, al igual que sucedía en el caso balear, se considera a sí misma como una regulación completa, lo que impide que pueda resultar aplicable otra regulación común supletoria, tal y como se recoge en la Exposición de Motivos de la mencionada ley, que se expresa afirmando que *“las previsiones legales sobre el régimen de separación de bienes, se bastan a sí mismas, cerrando el paso a la aplicación supletoria del Código civil”*

En tercer lugar, y por lo que refiere a la Comunidad Valenciana, la figura analizada se recoge en el Título I de la Ley 10/2007, de 20 de marzo, de régimen económico matrimonial valenciano, cuyo artículo 13 establece que *“la consideración de los servicios previstos en este artículo como colaboración para el levantamiento de las cargas del matrimonio determina la obligación de compensarlos al tiempo de la disolución del régimen económico matrimonial”*, siendo así que el artículo 12 menciona entre los mismos el trabajo para la casa, atenciones a hijos, discapacitados y ascendientes, que vivan en el hogar familiar o en otro lugar pero bajo dependencia económica o asistencial, así como la colaboración no retribuida o retribuida insuficientemente que un cónyuge presta al otro para el ejercicio de su actividad profesional.

Por tanto, en el ámbito valenciano, esta figura del 1438CC sí que se encuentra expresamente recogida, con el mismo sentido y fundamento que en todo caso se le da a la misma en Cataluña, al pronunciarse la SAP de Valencia en febrero de 2010 afirmando que la indemnización a la que hace referencia el art. 1438 no tiene un carácter prospectivo, según el desequilibrio que experimenta uno de los cónyuges en relación a la situación precedente a la ruptura, sino que la misma se concede en atención a la dedicación prestada en el pasado a la familia durante la vigencia del régimen de separación de bienes. Coincide, por tanto, esencia con la figura de la indemnización del artículo 41 del CCAAt que se ha analizado.

Expuesto lo anterior, considero que desde un punto de vista tributario, todas estas figuras, con independencia de cómo se regulen civilmente, puesto que responden a un mismo fin y en esencia tienen una configuración similar, deben ser calificadas en un mismo sentido.

Por ello, si se opta por seguir el razonamiento del TEAC, deberían todas y cada una de estas indemnizaciones, con independencia del lugar en que las mismas se originen, calificarse como rendimientos del trabajo, evitándose así discrepancias que puedan dar pie a tratamientos fiscales diferenciados, que en todo caso serían injustos, pues evidenciarían un trato discriminatorio cuya base partiría única y exclusivamente de la distinta vecindad civil del contribuyente.

Esto atentaría contra el principio de igualdad, por lo que en este caso opino de forma similar a como hace el TSJ de Cataluña en su sentencia de 26 de abril de 2007, que afirma que, por norma general, aunque son las partes quienes eligen su régimen matrimonial, que puede en todo caso pactarse, no es menos cierto que *"el arraigo que tienen en cada comunidad lleva a los contrayentes a aceptarlo"*, por lo que si llegado en caso en que el vínculo se disolviera y se permitieran interpretaciones diferenciado en cuanto al tratamiento fiscal de los mismos respecta, se estaría consintiendo una situación discriminatoria por mera vecindad civil, que podría dar pie a que se plantearan cuestiones de constitucionalidad del precepto que causa la mencionada desigualdad.

7. Conclusiones

En relación con la calificación realizada por el tribunal respecto de la indemnización percibida en concepto de trabajo para la casa, considero que la misma es coherente con la doctrina tributaria, que a veces califica como rendimientos del trabajo a rentas que estrictamente no proceden de una relación laboral.

En su resolución, el TEAC fundamenta la mencionada calificación sobre el hecho de que, aunque efectivamente el ama de casa no es considerada una empleada del otro cónyuge, lo cierto es que como la compensación se abona en base a un trabajo, el doméstico, la misma es susceptible de incluirse dentro de los rendimientos de estas actividades. Para dar fuerza a esta argumento enumera una serie utilidades que perciben otros sujetos tales como bomberos, albaceas, senadores, voluntarios, etc., que sin ser derivadas de relaciones estrictamente laborales revisten igualmente esta consideración a efectos tributarios. De esta forma, en términos de tributación, el TEAC está equiparando la pensión compensatoria y la indemnización por trabajo prestado al hogar.

Considero, además, que el tratamiento de la indemnización por parte del TEAC es el adecuado, pues de igual forma que incrementa la base imponible del perceptor de la renta mediante la calificación de ésta como rendimientos del trabajo, en el caso del pagador de la misma, permite la reducción de la cuantía abonada, al considerarla un rendimiento irregular. En este aspecto, el TEAC ha actuado de forma coherente, pues no hubiera tenido sentido que, para cuestiones que impliquen una mayor tributación, como sucede en la sentencia que se ha analizado, sí se permita esa equiparación entre ambas figuras, mientras que para otros asuntos como el que se acaba de comentar, y que benefician al contribuyente al disminuir su carga fiscal se niegue cualquier tipo de beneficio basándose precisamente en la distinción entre las mismas.

En último lugar, en lo que respecta a la tributación de la indemnización compensatoria en el ITPAJD, el criterio seguido por la DGT se considera acertado, al no permitir la aplicación de la exención del artículo 45. I B) de la ley del impuesto en los casos de separación de bienes. En este punto, son remarcables las distintas líneas interpretativas que han existido: Por un lado, destaca el tradicional posicionamiento de la DGT , contraria a extender la aplicación de la exención, mientras que en la parte contraria resulta llamativo el posicionamiento del TSJ Catalán, favorable a la aplicación

de la misma en los casos de separación de bienes. Para ello, el TSJ se apoya en la necesaria protección de la familia, especialmente en situaciones de crisis, considerando que de no aplicar la exención a estos supuestos se podría incluso contravenir el artículo 14 de la CE.

Así, tras numerosos años de líneas jurisprudenciales contrapuestas, la STS de 4 de abril de 2010 resuelve la controversia en favor de la no aplicación de la exención a los casos de separación de bienes, confirmando la postura tradicional de la DGT, y restringe la misma exclusivamente a los supuestos de sociedad conyugal. Para ello alega que la aplicación de la exención a supuestos societarios distintos podría dar pie a una analogía prohibida por la ley tributaria, que no permite el recurso a esta técnica en los cuestiones referentes al hecho imponible, exenciones y otros beneficios, incentivos y bonificaciones.

8. Bibliografía

Aliaga Agulló, E.; Bayona Gimenez, JJ.; Cencerrado Millán, E.; Gallego López, J.B.; Núñez Grañón, y M. Pérez Bernabeu, B.; “El ordenamiento tributario español: los impuestos” en *Tirant lo Blanch*. 2ª Edición. Valencia 2013

Bornstein, Félix. “El trabajo del ama de casa: ¿una renta sujeta al IRPF?” en *Cuartopoder el 1 / 12 / 2013 (En línea)*. Disponible en: <http://www.cuartopoder.es/luzdecruce/2013/12/01/el-trabajo-del-ama-de-casa-una-renta-sujeta-al-irpf/7168>

Bosch Capdevila, Esteve “La configuració de la compensació econòmica per raó de treball en el llibre segon del Codi Civil de Catalunya” en *Ponència a les XVIIenes Jornades de Dret Català a Tossa. (En línea)*. Disponible en: http://civil.udg.edu/tossa/2012/textos/pon/3/Jornades_Tossa_2012_Bosch.pdf

Bosch Capdevila, E.; del Pozo Carrascosa, P; Vaquer Aloy, A. ; “El nou dret de família a Catalunya” (2012) en *Centre d’estudis Jurídics i de formació Especialitzada de la Generalitat de Catalunya*. [En línea] Disponible en: http://justicia.gencat.cat/web/.content/home/recerca/cataleg/2012/nou_dret_familia_catalunya.pdf. (Accesado el 12 de abril de 2015)

Calvo Vergéz, Juan. “Fiscalidad de las operaciones de disolución y liquidación de los regímenes económicos matrimoniales: en torno a la STS de 30 de abril de 2010”, en *Diario La Ley*, núm. 7595, *La Ley*

De Castro Esteller, Víctor. (2011) “Tratamiento fiscal diferenciado en la liquidación de regímenes económicos matrimoniales” en *InDret 3/2011*.

Mercader Urguina, Jesús R. “Lecciones de Derecho del Trabajo” en *Tirant lo Blanch*. 7ª Edición. Valencia 2014.

Miralles, Isabel. (2012) “La compensación económica por razón del trabajo en el Libro segundo del Código Civil de Cataluña: algunas cuestiones civiles y fiscales” en *InDret 1/2012*.

Pascual Pedreño, Eladio. “Título III. Liquidación de la sociedad conyugal” de Tributación de la familia, la empresa familiar *en Cámara Caceres. (En línea)* En <http://www.camaracaceres.es/actividades/publicaciones/libros/completos/81/contenidos/iii.htm>. (Accesado el día 1 de marzo de 2015)

Regué, Javier. “Cuatrecasas Responde a los lectores a sus preguntas en materia fiscal” en *El Diario El Mundo*, el miércoles 12 de junio de 2013. (En línea). Disponible en <http://www.elmundo.es/elmundo/2013/06/12/economia/1371022520.html>

Vilalta Garcés, Jordi. “El tratamiento fiscal de la compensación económica del artículo 41 del Código de Familia, un primer paso” en *Ventura-Garcés. [En línea]* Disponible <http://www.venturagarcés.com/cat/publicaciones/download.php?id=31&id2=1&nom=31>.

